

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOICE MALGARIZI NUNES

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA**

CRICIÚMA

2016

JOICE MALGARIZI NUNES

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso

CRICIÚMA

2016

JOICE MALGARIZI NUNES

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO: ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 30 de junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso - (UNESC) – Orientador

Prof. Esp. Júlio César Lopes - (UNESC) – Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais, Rosani e Osmar, por sempre me apoiarem e me incentivarem a buscar cada vez mais, e correr atrás dos meus objetivos.

E ao meu amor por toda paciência, dedicação e incentivo, Alembergue.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus pela vida que tenho e por ter colocado nela pessoas tão maravilhosas que só me fazem crescer cada dia mais.

Minha mãe Rosani, por ter feito o possível e impossível para que eu pudesse estudar e “ser alguém na vida”, como ela diz. Ao meu pai Osmar, por ter financiado minha saída de casa e me ajudado nos momentos difíceis desta vida de estudante fora do lar. Ao meu irmão Jaison que sempre acreditou em mim.

Agradeço ao meu namorado Alembegue, por estar sempre do meu lado apesar dos obstáculos, incentivando e apoiando. Acreditando em mim, muitas vezes, mais que eu mesma.

Aos meus amigos, que foram minha segunda família e me acolheram quando saí de casa. Apoiando-me nos dias ruins, nos choros e saudades, e festejando comigo as coisas boas que a vida nos dá.

Aos professores e amigos que fiz nesses 4 anos e meio que passei com a Família Contábeis. Agradeço por todos os ensinamentos dentro e fora da sala de aula, aos inúmeros eventos que o curso proporciona, nos dando a oportunidade, além de sermos contadores, de tornarmos-nos melhores cidadãos. Ao meu orientador, em específico, pelo conhecimento transmitido e pelo apoio na fase final.

Enfim, a todos tenho apenas a oferecer minha eterna gratidão. Espero estar sendo o melhor que posso para todos vocês.

Muito Obrigada!

**“Todos os caminhos estão errados quando
você não sabe onde quer chegar.”**

William Shakespeare

RESUMO

NUNES, Joice Malgarizi. **Desoneração da folha de pagamento:** estudo de caso em uma empresa de construção de obras de infraestrutura. 2016. 63 p. Orientador: Prof. Especialista Moisés Nunes Cardoso. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

O presente trabalho trata da desoneração da folha de pagamento advinda da Lei Nº 12.546/2011. O estudo apresenta o impacto ocorrido em uma empresa de construção de obras de infraestrutura devido a substituição da contribuição previdenciária patronal por uma alíquota de 2% (dois por cento) calculada sobre a receita bruta e a novo cálculo com alíquota de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento). Para realização deste trabalho, foram trazidos conceitos, de modo geral, do Sistema Tributário Nacional e a legislação pertinente a desoneração. Foram coletados dados com a empresa de construção de obras de infraestrutura, a fim de comparar a sistemática tradicional de apuração da contribuição previdenciária patronal de 20% (vinte por cento) com a desoneração da folha de pagamento, obrigatória a empresa a partir de 2014, e também, contrastar com a nova alíquota de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) que entrou em vigor em dezembro de 2015. Deste modo apurou-se que a desoneração da folha de pagamento trouxe benefício financeiro para a empresa, seguindo o objetivo proposto pela lei, enquanto enquadrada com alíquota de 2% (dois por cento). Com a majoração da alíquota a empresa apresenta desvantagem apurando o tributo pela desoneração, para tanto, a legislação que altera as alíquotas, também, alterou a obrigatoriedade da desoneração, passando a ser optativa, logo a empresa, no ano de 2016, volta a apurar o tributo pelos 20% sobre a folha de salário.

Palavras-chaves: Desoneração da folha de pagamento. Construção de obras de infraestrutura. Contribuição previdenciária patronal.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo CPRB e CPP	32
Tabela 2 - Desoneração da Folha: Estimativa de Renúncia	40
Tabela 3 – Encargos sobre a folha de pagamento: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) 2015	49
Tabela 4 – Encargos sobre a folha de pagamento: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) 2016	49
Tabela 5 – Desoneração da Folha de Pagamento: alíquota 2%	50
Tabela 6 – Desoneração da Folha de Pagamento: alíquota 4,5%	51

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Contribuinte da CPRB	27
Quadro 2 - Base de Cálculo CPRB	31
Quadro 3 - Alíquotas Básicas.....	34

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Principais Setores Desonerados 2012 a 2014.....	27
Gráfico 2 – Comparativo entre os Encargos Totais da Empresa.....	52
Gráfico 3 – Quanto cada tributo representa na tributação sobre a folha de pagamento em 2015	53
Gráfico 4 – Quanto cada tributo representa na desoneração da folha a 2%.....	53
Gráfico 5 – Quanto cada tributo representa na desoneração da folha a 4,5%.....	54
Gráfico 6 – Quanto cada tributo representa na tributação sobre a folha de pagamento em 2016	54
Gráfico 7 – CPP x CPRB: alíquotas 2% e 4,5%.....	55
Gráfico 8 – Massa salarial em 2015	56
Gráfico 9 – Massa salarial em 2016	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.	Artigo
CEI	Cadastro Específico do INSS
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE	Classificação Nacional de Atividade Econômica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CPRB	Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CRM	Conselho Regional de Medicina
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Financeiras
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
GPS	Guia da Previdência Social
ICMS	Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
Nº	Número
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
p.	Página
PL	Projeto de Lei
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais

RAT	Risco Acidente de Trabalho
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
SC	Santa Catarina
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio as Micros e Pequenas Empresas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESI	Serviço Social da Indústria
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
TIPI	Tabela De Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	14
1.3 JUSTIFICATIVA	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
2.1.1 Tributos	17
2.1.1.1 Impostos.....	18
2.1.1.2 Taxas.....	18
2.1.1.3 Contribuição de Melhoria.....	19
2.1.1.4 Empréstimos Compulsórios.....	20
2.1.1.5 Contribuições Especiais	21
2.1.1.5.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	23
2.1.1.5.2 Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas	24
2.1.1.5.3 Contribuições para a Seguridade Social	25
2.2 PLANO BRASIL MAIOR: DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO	25
2.2.1 Desoneração da Folha de Pagamento.....	26
2.2.1.1 Base de Cálculo e Metodologia do Cálculo	30
2.2.1.2 Construção Civil x Construção de Obras de Infraestrutura	35
2.3 LEI Nº 13.161/2015	37
2.4 ASPECTOS DESTACADOS ACERCA DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO	38
3 METODOLOGIA	45
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	45
3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANÁLISE DE DADOS	46
4 ESTUDO DE CASO	47
4.1 EMPRESA.....	47
4.2 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO	48
4.2.1 Estudo de Caso	48
4.3 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO – ALÍQUOTA 2%.....	50
4.3.1 Estudo de caso.....	50
4.4 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO – ALÍQUOTA 4,5%.....	51
4.4.1. Estudo de Caso	51
4.5 COMPARATIVO ENTRE OS MODELOS DE CÁLCULOS.....	52

CONSIDERAÇÕES FINAIS58
REFERÊNCIAS.....60

1 INTRODUÇÃO

Apresenta-se neste capítulo uma abordagem geral sobre o tema do assunto apurado, assim como, o problema, seus objetivos gerais e específicos, juntamente com a justificativa.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A desoneração da folha de pagamento adotada a partir do ano de 2011 com a Lei 12.546/2011 teve como objetivos gerais a preservação do emprego e aumento da competitividade de alguns setores da economia brasileira.

Por meio da Lei 12.546/2011 criou-se a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. A CPRB é a substituição total ou parcial da contribuição patronal de 20% incidente sobre a folha de salários devida pelas empresas, por um percentual aplicado sobre uma base de cálculo formada pela receita bruta da empresa e pelas deduções legais (vendas canceladas, descontos incondicionais, valor decorrente de exportações, etc.).

A legislação sofreu diversas alterações até o ano de 2016. Inclusão de novos setores, alteração nas alíquotas, entre outras.

No ano de 2015, foi aprovada a Lei nº 13.161, criada com a intenção de melhorar a política da desoneração da folha de pagamento e corrigir possíveis distorções contidas na lei em vigor até então. A nova lei elevou o percentual das alíquotas e tornou a desoneração optativa, dando às empresas a opção de escolha de tributação mais vantajosa. Visou, ainda, à diminuição da renúncia fiscal.

O problema de pesquisa dispõe a analisar os reflexos da desoneração da folha de pagamento em uma empresa do setor de construção de obras de infraestrutura e compará-las as novas mudanças propostas pela Lei nº 13.161/2015.

Para fazer esta análise tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais os reflexos da desoneração da folha de pagamento em uma empresa de construção de obras de infraestrutura?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Tem-se como objetivo geral conhecer os reflexos que a desoneração da

folha de pagamento trouxe para uma empresa com atividade de construção de obras de infraestrutura, enquadrada na Lei 12.546/2011 a partir de janeiro de 2014.

Para que possa ser atingido o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Analisar a legislação pertinente verificando as vantagens e desvantagens da desoneração;
- Verificar os resultados financeiros de uma empresa de construção de obras de infraestrutura enquadrada na legislação, concentrando a comparação nas formas de cálculo da Contribuição Previdenciária;
- Comparar as mudanças trazidas pela nova lei da desoneração da folha de pagamento: Lei nº 13.161/2015.

1.3 JUSTIFICATIVA

A desoneração da folha de pagamento foi implantada para retomar condições de produtividade e de competitividade para as empresas nacionais diante da concorrência com empresas do exterior. A extinção, total ou parcial, da Contribuição Previdenciária Patronal para empresas enquadradas na desoneração teve como objetivos aumentar as contratações, diminuir a clandestinidade de empregados e melhorar os salários. Em consequência, a desoneração da folha representou também uma renúncia fiscal.

O assunto provoca discussões variadas e percepções distintas. O trabalho demonstrará um comparativo entre a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), a desoneração quando criada em 2011 e as mudanças advindas da nova lei aprovada em 2015, tornando-a optativa e aumentando suas alíquotas.

O trabalho contribui para melhor orientar os gestores sobre a desoneração da folha e a auxiliar na tomada de decisão. A economia atual apresenta um cenário deficitário e, um desafio diário nas empresas é a redução dos gastos, um entendimento amplo sobre o tema e sua aplicação dentro da empresa é de grande valia para a saúde econômica e financeira da entidade.

Considerando que o assunto envolve diretamente a área contábil, tanto no entendimento teórico a respeito da desoneração quando a parte prática de elaboração de cálculo, comparações e envios de obrigações acessórias, o conteúdo comprova sua relevância e valia acadêmica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo exhibe conceitos do Sistema Tributário Nacional, dando uma explanação sucinta sobre os tributos que o compõe. Partindo deste ponto é abordado o projeto do Plano Brasil Maior, onde encontra-se o tema da desoneração da folha de pagamento, serão apresentados seus objetivos, mudanças na lei no decorrer dos anos e metodologia de cálculo, como também, considerações relevantes.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A palavra “sistema” significava, originalmente, reunião ou conjunto, atualmente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes, sustenta Machado (2013). O autor afirma, ainda, a existência, no plano constitucional, de apenas um sistema tributário, se usado o sentido moderno da palavra, tomado a partir da Emenda Constitucional de 18/1965.

O STN é mencionado na Emenda Constitucional 18/65, art. 1º como

O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

No Brasil, o poder tributário é dividido entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Segundo Machado (2013) este poder é limitado e dividido aos membros na proporção que lhes compete, dando-lhe o nome de competência tributária. Em relação aos ingressos de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de arrecadação. Amaro (2013) afirma, ainda, que o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinada pela Constituição.

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, [...] (AMARO, 2013, p.115)

“A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária.” (SABBAG, 2013, p. 389)

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, somente para as pessoas jurídicas de direito público, providas de poder legislativo, dado que somente pode ser exercida através da lei, contempla Machado (2013). “A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 e 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.” (SABBAG, 2013, p. 389)

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, sustenta Sabbag (2013), a União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem transferir o poder de instituir tributos, seria admitir que a Constituição fosse alterada por norma infraconstitucional, isto é, uma norma hierarquicamente abaixo da Constituição Federal, conclui Sabbag (2013). Traz ainda o Art. 7º da Lei 5.172/1966 “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra”.

2.1.1 Tributos

Segundo art. 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, “Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.”

De acordo com Dellagnelo e Pantzier (2002) os tributos não são pagos através da prestação de serviço, são de caráter obrigatório, cobrados em moeda corrente nacional, não tem como característica a penalidade ou castigo e são cobrados exclusivamente pelo Poder Público.

No sistema tributário brasileiro os tributos são divididos em cinco espécies: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimo Compulsório e Contribuições Sociais, ressalta Machado (2013).

2.1.1.1 Impostos

Os impostos são a primeira e mais importante espécie de tributos.

Consta no CTN art. 16º, Lei nº 5.172/66, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Isso significa que não há correlação específica entre o valor pago pelo contribuinte e o serviço prestado pelo Poder Público.

Segundo Machado (2003, p. 66),

os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos Países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o poder político.

O valor pago pelo contribuinte pode não trazer benefícios diretos a ele. A arrecadação de impostos serve para custear diversas benfeitorias em todo território nacional.

2.1.1.2 Taxas

Machado (2003) fundamenta que as taxas diferenciam-se dos impostos por serem vinculadas a alguma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. “Acrescente-se, pois, que a taxa é vinculada a serviço público, ou ao exercício do poder de polícia.” (MACHADO, 2013, p. 437)

“As taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. [...]” (CARVALHO, 2013, p.60)

O fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce alguma atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade, ressalta Amaro (2013).

De acordo com o Código Tributário Nacional (Art. 77º, Lei 5.172/66),

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Taxas são cobradas em razão de serviços públicos prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, para seu uso particular ou por interesse individual específico. São divididas em: exercício regular do poder de polícia e taxa de serviço público específico e divisível.

A taxa do poder de polícia é cobrada em virtude de atos de polícia, realizados pela Administração Pública, pelos mais diversos órgãos ou entidades fiscalizadores, afirma Sabbag (2013). Ela é arrecadada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará etc., completa Amaro (2013).

Já a taxa de serviço é cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível, afirma Sabbag (2013). Machado (2013) cita que, para um serviço público ser considerado taxa, ele deve ser específico e divisível; prestado ao contribuinte ou colocado à disposição e, utilizado, eletiva ou potencialmente, pelo contribuinte.

[...] podemos entender por serviço público toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas. Não se confunde com o poder de polícia porque é sempre atividade prestacional de natureza material. (MACHADO, 2013, p. 440)

Em outras palavras, as taxas são um tipo de arrecadação classificável como tributo vinculado a uma atividade estatal.

2.1.1.3 Contribuição de Melhoria

Pode-se cobrar Contribuição de Melhoria pela valorização de imóveis devido a obras públicas. A Constituição Federal permite que os entes da federação instituam contribuições de melhoria, arrecadadas dos donos de imóveis beneficiados por obras públicas, conclui Carvalho (2013). “O vocábulo “melhoria” não se refere [...] à obra em si; esta é a causa; aquela, a consequência: a melhoria decorre da obra.” (AMARO, 2013, p. 69)”

O fato gerador deste tributo é instantâneo e único afirma Machado (2003). Já Sabbag (2013) diz que o fato gerador é a valorização imobiliária decorrente de obra

pública. Para concretizar-se o fato gerador, é necessário que a valorização imobiliária integre a hipótese de incidência do tributo.

De acordo com o Código Tributário Nacional (Art. 81º, Lei 5.172/66),

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Machado (2013) propõe um outro conceito para Contribuição de melhoria, afirmando que este tributo é destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas. Justifica-se que todos devem contribuir para o atendimento das necessidades coletivas da população, o Poder Público aplica os recursos arrecadados em investimentos de obras governamentais, e desta, muitas vezes, decorre valorização de imóveis. Não seria justo o proprietário do imóvel valorizado auferir sozinho desta vantagem, onde foi usado recurso de toda a sociedade. Logo, este é chamado a pagar a contribuição de melhoria, repondo o Tesouro Público aplicado na obra, ao que corresponde sua valorização imobiliária.

Por fim, comparando-se as taxas com o tributo em questão, ambos são vinculados a uma atuação do Estado, porém as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel, conclui Carvalho (2013).

2.1.1.4 Empréstimos Compulsórios

Muito se debate acerca dos empréstimos compulsórios serem ou não tributos, mas por estar presente no art. 148 da Constituição Federal e no art. 15 do Código Tributário Nacional, caracteriza-se com tal. Consta no referido artigo da Constituição que (Art. 148, CF 88)

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos

recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O tributo em questão, é de competência tributária da União, sendo vedado aos demais entes públicos instituí-lo. [...] “baseado na Constituição Federal e na jurisprudência [...] diz-se que o tributo é temporário, restituível, instituído por lei complementar e com competência para a instituição sendo exclusiva da União.” (SABBAG, 2013, p. 490)

Conforme Dellagnelo E Pantzier (2002) o empréstimo compulsório é tomado dos contribuintes sem permissão prévia, contudo, ele tem prazo definido para ser devolvido e deve constar na Lei Complementar que o aprovou. “A exigência do empréstimo compulsório não pode se perpetuar no tempo, devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto fático, de índole constitucional.” (SABBAG, 2013, p. 489)

Entende-se o empréstimo compulsório como uma modalidade autônoma de tributo, cuja diferença específica é a sua restituibilidade afirma Sabbag (2013), o empréstimo caracteriza-se por um ingresso temporário de recursos nos cofres Públicos, tendo o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada, conclui Amaro (2013).

2.1.1.5 Contribuições Especiais

De acordo com Sabbag (2013) as contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, seguindo o contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre na observância das ordens da política de governo. O produto de suas arrecadações deve ser usado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte, conclui ainda o autor.

Para Machado (2013) contribuição social é uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Tem-se na Constituição Federal de 1988, art. 149, o conceito e determinações das contribuições, que segue:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...] § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. [...]

Como fato gerador, tem-se a afirmação de Reale (1990 apud Sabbag, 2013, p. 68) “[...] o fato gerador não atua como mera causa da exação, como acontece com os impostos, mas sim como causa qualificada pela finalidade que lhe é inerente.” Diferente dos impostos onde a obrigação tributária decorre do acontecimento do fato, nas contribuições só ocorre se verificado, ao mesmo tempo, o benefício e o fato descrito na norma, contempla Sabbag (2013).

Segundo Torres (2005 apud SABBAG, 2013, P. 409)

[...] o fato gerador pode consistir no recebimento de salário em folha de pagamento (contribuição previdenciária), no faturamento ou no ingresso de receita (COFINS), no lucro líquido (CSLL), na movimentação financeira (CPMF), na importação (COFINS-importação) etc. Essa proximidade com o imposto abriu no direito brasileiro o caminho para a criação de contribuições sociais anômalas (COFINS, CSLL, CPMF), que substancialmente são “impostos com destinação especial”.

Na doutrina encontra-se inúmeros qualificativos para as contribuições, alguns a chamam de parafiscais, outros especiais, e há, ainda, os que intitulam sociais. As contribuições segundo Martins (2000 apud Sabbag, 2013, p. 489) “[...] não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas.” Conclui Sabbag (2013) que para maior precisão, a terminação “especiais” assume uma abrangência mais expressiva. Entende-se que as contribuições vão além do conceito de parafiscalidade, não deixando de ser.

As contribuições especiais encontram-se na parafiscalidade, quando, o tributo é devido a entidades paraestatais, em razão de atividades especiais por elas exercidas. Nogueira (1995 apud SABBAG, 2013, 9p 178) afirma, ainda, que “[...] as exações parafiscais são contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento

autônomo.” Conclui Machado (2013) que a função das contribuições não é suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros, neste sentido, pode-se dizer que as contribuições são parafiscais.

O tributo em questão pode ser dividido em: Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas e Contribuições de Seguridade Sociais.

2.1.1.5.1 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também chamadas de contribuições interventivas ou, simplificada, de CIDEs, são de competência exclusiva da União, diz Sabbag (2013), a finalidade de intervenção caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal, conclui Machado (2013).

De fato, há atividades econômicas que deve sofrer intervenção do Estado Federal, a fim de que sobre elas se promova ora um controle fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo, ora uma atividade de fomento, tendente à melhoria do setor beneficiado, escolhido com pontualidade. (SABAG, 2013, p. 524)

Assim identifica-se o caráter extrafiscal das contribuições interventivas, como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de segmentos descompassados, e não somente levando recursos para os cofres públicos, como instrumentos de arrecadação, sustenta Sabbag (2013).

A finalidade interventiva dessas contribuições, como característica essencial dessa espécie tributária, deve manifestar-se de duas formas, a saber: (a) na função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e ainda, (b) na destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição. (MACHADO, 2013, p. 425)

Assim, a lei que institui uma contribuição de intervenção no domínio econômico há de definir sua hipótese de incidência no estreito campo da atividade econômica na qual vai atuar como instrumento de intervenção estatal assegura Machado (2013). E há de indicar expressamente a destinação dos recursos a serem arrecadados, que evidentemente não pode ultrapassar o âmbito da atividade interventiva, conclui ainda o autor.

2.1.1.5.2 Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais (dos trabalhadores) ou econômicas (dos empregadores) também chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, são de competência exclusiva da União, afirma Sabbag (2013). A contribuição social de acordo com Machado (2013), caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando for destinada a promover a organização dessas categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

Machado (2013) frisa que não se refere a destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

Duas destas contribuições são: Contribuição-anuidade e Contribuição Sindical.

A contribuição-anuidade de acordo com Sabbag (2013, p. 514) visa

prover de recursos (anuidades) os órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, isto é, os Conselhos Regionais de Fiscalização (CREA, CRM, CRC, entre outros), cujas atividades são legalmente reputadas como de interesse público. Tais órgãos ou parafiscos são, geralmente, pessoas jurídicas de direito público (autarquias), que se colocam como sujeitos ativos [...] de uma relevante contribuição profissional ou corporativa.

Já a contribuição sindical é modalidade de contribuição parafiscal, na subespécie corporativa ou profissional, ressalta Sabbag (2013) Observando o art. 579 da Consolidação das Leis Trabalhistas (Lei 5.452, de 1º de maio de 1943) a contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria [...].

Essas contribuições custeiam as atividades dos órgãos responsáveis pela fiscalização e controle das profissões regulamentadas. Não há dúvida na doutrina e na jurisprudência que essas contribuições tem natureza tributária, acrescenta Ávila (2007).

2.1.1.5.3 Contribuições para a Seguridade Social

De acordo com Machado (2013) as contribuições sociais constitui a espécie de tributo mais bem definida na vigente Constituição. A seguridade social abrange um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, afirma Ávila (2007), destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 mostra que

a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Para Harada “a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público [...] referida ao sujeito passivo da obrigação tributária” (2001 apud Sabbag, 2013, p. 259).

Denari (2008) conclui que a contribuição tem como verdadeira índole: tutelar a seguridade dos trabalhadores, notadamente, a velhice, invalidez, maternidade, acidente do trabalho, bem como a morte.

2.2 PLANO BRASIL MAIOR: DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Em 02 de agosto de 2011 foi publicada a MP N° 540 que instituiu o Plano Brasil Maior, que é a política industrial, tecnológica e de comércio exterior do Governo Federal. A MP N° 540 trazia em sua redação a substituição integral ou parcial da contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamento, por um tributo incidente diretamente sobre a receita bruta das empresas, denominado de desoneração da folha de pagamento.

2.2.1 Desoneração da Folha de Pagamento

A proposta inicial da desoneração da folha de pagamento, nas palavras de Luchiezi Jr et al (2011) tinha como objetivo a redução de custos das empresas, formalização das relações de trabalho e aumento de sua competitividade internacional, já que neste período de projeto da desoneração, o cenário da economia do país era de forte valorização do real frente ao dólar.

Segundo Dieese (2015, p. 3)

A melhoria da competitividade viria da redução dos custos de produção associados à diminuição dos encargos incidentes sobre a folha de salários, sem afetar a remuneração dos empregados ou seus direitos previdenciários. O desempenho das exportações e a redução dos custos com encargos sociais estimulariam a geração de empregos formais e contribuiriam para maior formalização no mercado de trabalho.

A implementação da incidência sobre a receita bruta se deu, em termos práticos, por meio da criação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que consistiu na aplicação de uma alíquota *ad valorem*, 1,5% ou 2,5% (alíquotas iniciais), a depender da atividade, do setor econômico (CNAE) e do produto fabricado (NCM), sobre a receita bruta mensal conforme consta em apostila referente estimativa de renúncia e metodologia de cálculo da desoneração da folha de pagamento da Secretaria da Receita Federal - SRF (2015).

Entendem-se por receita bruta o que está descrito no Art. 9º da Lei 12.546/2011, para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta lei:

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: a) de exportações; b) decorrente de transporte internacional de carga; c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

A MP Nº 540/2011 foi convertida na Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011. A desoneração da folha de pagamento foi instituída em caráter obrigatório, e abrange os seguintes contribuintes:

Quadro 1- Contribuinte da CPRB

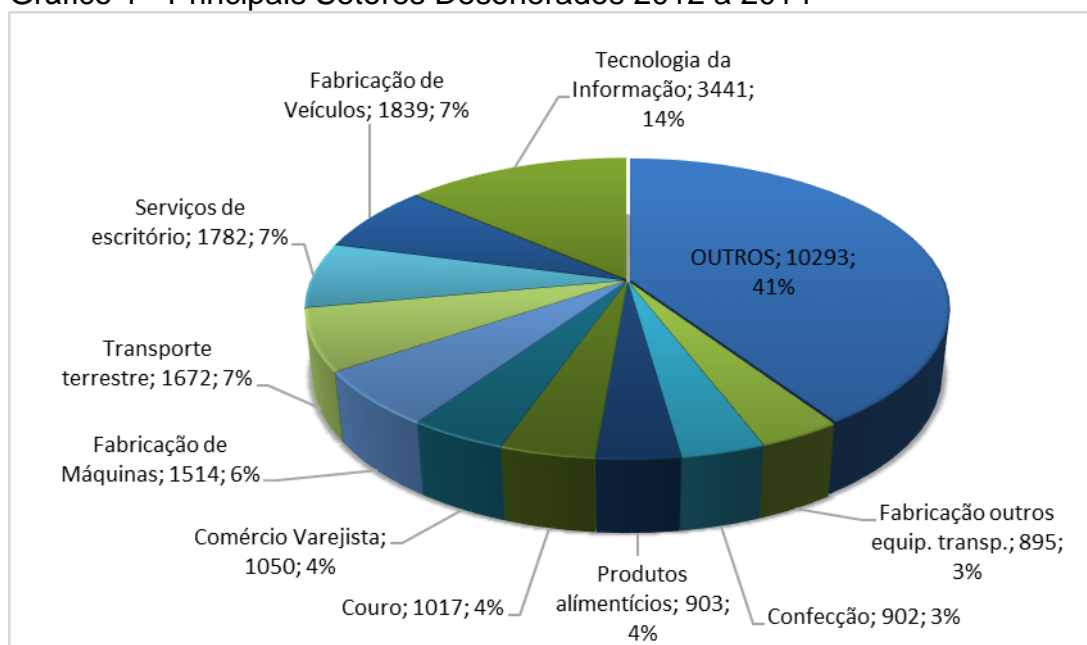
(I) Que auferiram receita bruta decorrente do exercício de determinadas atividades elencadas na Lei nº 12.546/2011 e suas alterações;
(II) Que auferiram receita bruta decorrente da fabricação de determinados produtos listados por NCM (nomenclatura comum do Mercosul) na Lei nº 12.546/2011 e suas alterações;
(III) Que estão enquadrados em determinados códigos CNAE (classificação nacional de atividades econômicas) previstos na Lei nº 12.546/2011 e suas alterações.

FONTE: Elaborado pela autora (Base Receita Federal do Brasil).

Quando a desoneração da folha de pagamento foi lançada, somente deveriam recolher a CPRB aqueles contribuintes que foram obrigados por meio da lei, os demais continuariam a recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

Inicialmente, a medida incluía três setores, que eram: setores de tecnologia da informação com alíquota de 2,5% e segmento têxtil e de calçados, com alíquota substitutiva de 1,5%. Hoje a desoneração engloba 56 setores.

Gráfico 1 - Principais Setores Desonerados 2012 a 2014



FONTE: Site da Receita Federal do Brasil

Atualmente, para a indústria, alguns produtos listados na tabela do IPI (TIPI), estão enquadrados na desoneração, como os setores de confecção,

metalúrgico, têxtil, etc. Estes produtos são relativos aos segmentos industriais mais intensivos no emprego de mão de obra. Os setores mais intensivos em capital, como indústria petroquímica e montadores de automóveis, continuaram a contribuir com base na folha de salário e não tiveram sua receita tributada pela CPRB, afirma Dieese (2015).

Sucessivas mudanças ocorreram na Lei 12.546/2011 até os dias de hoje. Em uma de suas reportagens, Beck; Bonfanti; Doca (2015) frisam, nas palavras de Joaquim Levy, essas alterações,

[...] Levy disse que essa e outras ações são necessárias para colocar as contas públicas em ordem. Ele lembrou que, quando foi instituída, a medida valia apenas para três setores e deveria ter um efeito neutro para as contas públicas. Mas não foi isso o que aconteceu, pois foram sendo incluídos cada vez mais setores e as regras foram ficando complexas.

A primeira mudança na legislação que rege a desoneração da folha de pagamento ocorreu com a MP N° 563/2012 (03 de abril de 2012) convertida na Lei N° 12.715/2012 (17 de setembro de 2012), que reduziu as alíquotas iniciais de 1,5% e 2,5% para 1% e 2%, respectivamente. Incluiu produtos dos setores de plásticos, borrachas, couro, fios e tecidos, máquinas e equipamentos, etc., com a alíquota de 1%. E o setor hoteleiro CNAE 5510-8/01 com alíquota 2% sobre a receita bruta.

Já a MP N° 582/2012 (20 de setembro de 2012) convertida na Lei N° 12.794/2013 (02 de abril de 2013) alterou o anexo I, acrescentando os produtos classificados nos códigos da tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados – TIPI, como: carnes, miudezas, peixes, complementos alimentares, etc. E retirando os produtos: artigos de transporte ou de embalagem de plásticos; rolhas, tampas. Fio, cabos e outros condutores, etc.

Na sequência a MP N° 610/2013 (02 de abril de 2013) convertida na Lei N° 12.844/2013 (19 de julho de 2013) incluiu mais alguns setores na desoneração, como: setor de construção civil, transporte ferroviário de passageiros, transporte metroviário de passageiros, construção de obras de infraestrutura, etc. Estabeleceu regras para a apuração da CPRB para o setor de construção civil, de acordo com o empreendimento e a data de início da construção. Definiu, também, que receitas de exportação e transporte internacional de cargas devem ser deduzidos da receita bruta para fins de apurar a base de cálculo da CPRB.

A MP N° 619/2013 (06 de junho de 2013) convertida na Lei N° 12.873/2013 (24 de outubro de 2013) especificou onde a desoneração não deve ser aplicada: as empresas de varejo dedicadas exclusivamente ao comércio fora de lojas físicas, realizado via internet, telefone, catálogo ou outro meio similar; e as lojas ou rede de lojas com características similares a supermercados, que comercializam brinquedos, vestuário e outros produtos, além de produtos alimentícios cuja participação, no ano calendário anterior, seja superior a 10% da receita total.

A próxima mudança se deu através da MP N° 634/2013 (26 de dezembro de 2013) convertida na Lei N° 12.995/2014 (18 de julho de 2014) que estipulou que para empresas enquadradas na desoneração, quando prestarem serviço com cessão de mão de obra, para fins de elisão da responsabilidade solidária, a empresa contratante deverá reter 3,5%, referente a INSS, do valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços.

Foi por meio da MP N° 651/2014 (09 de julho de 2014) convertida na Lei N° 13.043/2014 (13 de novembro de 2014) que a desoneração da folha de pagamento tornou-se permanente, sem data fim. Anterior a alteração, a desoneração deveria encerrar em 31 de dezembro de 2014.

Entre tantas alterações, as maiores mudanças foram trazidas pelo PL N° 863/2015 (20 de março de 2015) convertido na Lei N° 13.161/2015 (31 de agosto de 2015), esta tornou a desoneração optativa, deixando então a cargo da empresa decidir qual método de cálculo usar para apurar a contribuição patronal. Fez algumas alterações nas regras quanto a tributação para o setor de construção civil. Aumentou para 4,5% a alíquota para as empresas descritas no art. 7º, como: setor hoteleiro, construção civil, construção de obras de infraestrutura. Exceto, *call center*, transporte rodoviário, transporte metroviário, transporte ferroviário que a alíquota ficou em 3%. No art. 8º as alíquotas aumentaram na seguinte proporção: 2,5% para manutenção e reparação de aeronaves, transporte aéreo de passageiros, transporte marítimo de cargas e de passageiros, etc. 1,5% para transporte aéreo de carga, transporte por navegação de passageiros, operação de carga de contêineres em porto, empresas jornalísticas e de radiodifusão, etc. E 1% para produtos como: carnes, miudezas e etc.

Por fim, a MP N° 685/2015 (21 de julho de 2015) convertida na Lei N° 13.202/2015 (08 de dezembro de 2015) alterou novamente as alíquotas do art. 7º, ficando então: 4,5% para setor hoteleiro, construção civil e construção de obras de

infraestrutura. 3% para empresas de *call center* e 2% para empresas de transporte rodoviário de passageiros, ferroviário de passageiros e metroviário de passageiros.

Conforme descrito acima, a Lei N° 13.403/2014 tornou permanente a desoneração da folha, sob os argumentos de que a política tinha sido positiva e que torná-la contínua daria maior segurança e previsibilidade aos empresários quanto ao cálculo do retorno de investimentos, afirma Dieese (2015).

Com base na legislação, é possível observar que as alíquotas foram sendo alteradas com o passar do tempo. Primeiramente foram estabelecidas em 1,5% para empresas enquadradas no art. 8° da Lei N° 12.546/2011 e 2,5% para empresas enquadradas no art. 7° da Lei N° 12.546/2011. Em seguida a Lei N° 12.715/2012 modificou-as para 1% e 2% respectivamente. Em 2015, com a Lei N° 13.161/2015 e a Lei N° 3.202/2015, as alíquotas foram majoradas, passando de 1% para: 2,5% (manutenção e reparação de aeronaves; transporte aéreo de passageiros, etc.); 1,5% (transporte aéreo de carga, empresas jornalísticas e radiodifusão, etc.) e manteve-se em 1% para produtos como carnes e miudezas, etc. Também passou de 2% para: 4,5% (setor hoteleiro, construção Civil e construção de obras de infraestrutura, etc.); 3% (call center) e manteve-se em 2% para empresas de transporte rodoviário/ferroviário/metroviário de passageiros. Para o atual cenário econômico brasileiro, o aumento das alíquotas representa um aumento nos gastos das empresas, e por ter se tornado facultativa, a desoneração com alíquotas majoradas requer a realização de uma análise tributária nas empresas.

2.2.1.1 Base de Cálculo e Metodologia do Cálculo

A base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, como o nome já diz, é a receita bruta da empresa.

Para encontrar a base de cálculo da CPRB é necessário reduzir da receita bruta de vendas ou serviços: as vendas canceladas, devoluções, descontos incondicionais concedidos, receita de exportação e decorrente de transporte internacional de carga. Encontra-se no parágrafo 7°, artigo 9° da lei N° 12.546/2011 a descrição para obter-se a base de cálculo da CPRB

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta: I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído

na receita bruta; e IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Assim, tem-se a base de cálculo da CPRB como:

Quadro 2 - Base de Cálculo CPRB

RECEITA BRUTA
(-) Descontos incondicionais concedidos
(-) Devoluções
(-) Vendas canceladas
(-) Receita de exportação e decorrente de transp. internacional de cargas
(-) IPI e ICMS (quando houver)
= Base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta

FONTE: Elaborada pela autora.

Como demonstrado no quadro 2, as exportações e transporte internacional de cargas não entram na base de cálculo da CPRB, fazendo com que as empresas exportadoras sejam as mais beneficiadas pela desoneração.

A desoneração da folha de pagamento abrange determinados setores, algumas empresas apresentam mais atividades além daquelas desoneradas. Para estas, é necessária atenção a proporção na receita bruta e ao cálculo.

Consta no art. 8º, parágrafo 1º da Lei 12.546/2011 especificações quando a receita bruta ou faturamento da empresa é misto, a desoneração “[...] Não se aplica: a) a empresas que se dediquem a outras atividades, [...] cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total;”. Ou seja, quando uma empresa apresenta receita mista, isto é, parte da receita encontra-se na desoneração e o restante não, é necessário tomar alguns cuidados quanto ao cálculo da contribuição previdenciária. Empresas com 5% ou menos de receita bruta de outras atividades não enquadradas na desoneração, recolhem a CPRB sobre a receita total. Caso a receita de outras atividades não enquadradas na desoneração seja igual a 95% ou mais da receita total, a empresa deve recolher a contribuição previdenciária patronal apenas, ou seja, os 20% sobre a folha de pagamento.

Segundo a SRF (2015, p. 1),

Os contribuintes [...] que auferirem receitas decorrente de outras atividades e/ou de outros produtos não elencados na Lei nº 12.546/2011, deverão continuar a apurar a contribuição previdenciária patronal com base na folha de salários, e realizar o recolhimento proporcionalmente ao montante de sua receita total.

Para empresas que apuram a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salário e, também, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, tem-se o esclarecimento, quanto ao cálculo, descrito no art. 8º da Instrução Normativa RFB Nº 1436, de 30 de dezembro de 2013:

Art. 8º Observado o disposto no § 4º deste artigo e no caput do art. 6º, no caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das relacionadas no Anexo I ou que produzam outros itens além dos listados no Anexo II, o cálculo da CPRB será realizado observando-se: [...] II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades não sujeitas à CPRB, ao prescrito no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas no Anexo I, ou da produção de itens não listados no Anexo II e a receita bruta total.

Ou seja, o cálculo deverá ser proporcional, aplicando os 20% da CPP apenas referente aos produtos e serviços não enquadrados na desoneração e calculando a CPRB sobre o restante da receita bruta. Na tabela 1 tem-se o cálculo exemplificado.

Tabela 1 - Cálculo CPRB e CPP

Receita bruta de serviço ou produtos enquadrados na desoneração da folha de pagamento	R\$ 320.000,00
Receita bruta de serviços ou produtos de outras atividades não classificadas	R\$ 230.000,00
Valor referente a folha de pagamento	R\$ 80.000,00
Alíquota	2%
Cálculo CPRB: Receita desonerada x alíquota enquadrada	
$R\$ 320.000,00 \times 2\% = R\$ 6.400,00$	
Cálculo CPP: (Folha de pagamento x 20%) x (receita de outras atividades / receita total)	
$R\$ (R\$ 80.000,00 \times 20\%) \times (R\$ 230.000,00 / R\$ 550.000,00)$	
$= R\$ 16.000,00 \times 0,4182$	
$= R\$ 6.691,20$	
CPP (GPS) – R\$ 6.691,20	
CPRB (DARF) – R\$ 6.400,00	Total a recolher: R\$ 13.091,20

FONTE: Elaborado pela autora

Para o décimo terceiro salário tem-se um cálculo diferenciado às empresas enquadradas na desoneração. No art. 10 e art. 11 da Instrução Normativa RFB N° 1436 (30 de dezembro de 2013), encontra-se especificações a respeito da metodologia de cálculo.

O art. 10 trata de que relativamente aos períodos anteriores à empresa ter entrado na desoneração, o décimo terceiro deverá ser calculado de forma proporcional com base na CPP. Já o art. 11 trata que empresas que se dedicam a outras atividade ou produzam outros produtos, além dos desonerados, para fins de cálculo, a proporcionalidade das receitas, deverá ser considerada a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao mês de dezembro, isto é, considera-se a soma das receitas de dezembro do ano anterior até novembro do ano em questão. Caso a empresa tenha entrado na desoneração ou iniciado suas atividades no decorrer do ano, a apuração deverá ser realizada proporcional a data de início das atividades o da desoneração.

Carvalho (2012) traz quatro situações de cálculo de 13° salário para empresas desoneradas:

1°: Empresas com receita 100% desonerada nos últimos 12 meses de atividade: Não deverão recolher a contribuição patronal. O valor calculado dos 20% deverá ser lançado no campo “Compensação” da GFIP 13.

2° Empresas com parte das receitas desoneradas nos últimos 12 meses de atividade: Deverá ser apura a proporcionalidade das receitas desoneradas e não desoneradas, pagando os 20% de contribuição patronal sobre a proporção de receitas não desoneradas.

3° Empresas com 100% da receita desonerada que entraram na desoneração ou iniciaram suas atividades no decorrer do ano: Calcula-se os “avos” de direito até o mês anterior à desoneração e paga os 20% sobre estes “avos”. A partir do mês da desoneração, nada deverá ser pago.

4° Empresas com parte da receita desonerada que entraram na desoneração ou iniciaram suas atividades no decorrer do ano: Seguindo a orientação anterior, calcula-se os “avos” referentes aos meses que a empresa se encontrou fora da desoneração e paga-se os 20% patronal. Para os “avos” em que a empresa encontra-se desonerada, calcula-se a proporção das receitas desoneradas e não

desoneradas do mês de início da desoneração até o mês de novembro do ano em questão e aplica os 20% patronal.

Já citada anteriormente, em contrapartida à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, temos a contribuição previdência patronal.

Para as empresas a contribuição previdenciária patronal tem como base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês aos trabalhadores que lhe prestam serviços, explana FERREIRA e MACHADO (2005). Ou seja, a CPP é calculada sobre o total da folha de salário. Esta é recolhida através da guia da previdência social (GPS), até o dia 20 do mês subsequente a sua competência.

A contribuição previdenciária patronal, destinada à Seguridade Social, é exigida coma as seguintes alíquotas:

Quadro 3 - Alíquotas Básicas

20% (vinte por cento)
Sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. E aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.
22,5 % (vinte e dois inteiro e cinco décimos por cento)
No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada

abertas e fechadas é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida.

Fonte: Elaborado pela autora (Lei 8.212, de 24 de junho de 1991).

Em compensação, a CPRB é recolhida por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). Existem dois códigos de arrecadação específicos que são: 2985 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 7º da Lei 12.546/2011; e 2991 - Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta - Art. 8º da Lei 12.546/2011. (SRF, 2015).

Art. 4º: A CPRB deverá ser: I - apurada e paga de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica; II - informada na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); e III - recolhida em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência em que se tornar devida. § 1º Se não houver expediente na data indicada no inciso III do caput, o recolhimento deverá ser efetuado até o dia útil imediatamente anterior. (IN RFB Nº 1436, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013)

Assim, a receita bruta terá que ser somada em todos os estabelecimentos: o DARF será recolhido na matriz, de forma centralizada. A GPS continua a ser apurada na matriz e em cada uma das filiais, completa Carvalho (2015). Ou seja, é recolhido apenas uma guia DARF para empresas com matriz e filial, enquanto a GPS é recolhida por estabelecimento.

2.2.1.2 Construção Civil x Construção de Obras de Infraestrutura

A Lei Nº 12.546/2011 faz distinção entre empresas do setor de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e empresas de construção de obras de infraestrutura enquadradas nos grupos 421, 422, 429, 431 da CNAE. É válido ressaltar e explicar essas diferenças, pois no entendimento comum, obras de infraestrutura fazem parte do setor de construção civil.

O setor de construção civil está citado na referida lei no inciso IV do art. 7º, enquanto construção de obras de infraestrutura está descrito no inciso VII do mesmo artigo.

A seguir, detalhamento das regras específicas, encontradas na lei, para empresas do setor de construção civil, no parágrafo 7 até o 10 do art. 7º tem-se:

Empresas do setor de construção civil puderam antecipar sua inclusão na tributação substitutiva para 4 de junho de 2013 (§ 7º), sendo que o prazo oficial era dia 1º de novembro de 2013. A opção pela antecipação fora de forma irretratável. (§ 8º).

O parágrafo 9º (art. 7º, Lei Nº 12.546/2011) traz cinco incisos com regras sobre o setor de construção civil. Que são:

Para obras matriculadas no Cadastro Específico do INSS – CEI até o dia 31 de março de 2013, o recolhimento da contribuição previdenciária devia ocorrer sobre a folha de pagamento até o seu término (inciso I). Para obras matriculadas no CEI entre 1º de abril de 2013 e 31 de maio de 2013 o recolhimento devia ser feito pelo cálculo da CPRB até seu término (inciso II). Para obras matriculadas no CEI no período entre 1º de junho de 2013 até o dia 31 de outubro de 2013 o recolhimento da contribuição poderia ser feito tanto pelo cálculo da CPRB quanto sobre a folha de pagamento (CPP) até seu término (inciso III). Já as obras matriculadas no CEI após 1º de novembro de 2013 deveriam efetuar o recolhimento pelo cálculo da CPRB até seu término (inciso IV). Por fim, o inciso V trata que serão excluídas da base de cálculo da CPRB, as receitas advindas das obras cujo recolhimento da contribuição tenha ocorrido pelo cálculo da CPP.

Concluindo, o parágrafo 10 traz que a opção que trata o inciso III do § 9º, a alternativa de escolha entre a CPRB e a CPP, seria exercida de forma irretratável mediante pagamento até o término da obra.

As regras para o setor relacionado, deixam claro que o cálculo da CPRB é feito por obra com CEI matriculado. Isto quer dizer que para receita de obras com CEI não enquadrado, continua a ser calculada a CPP sobre a folha de salários dos funcionários da obra.

O setor de construção de obras de infraestrutura não segue as regras de matrícula do CEI. Independente da data da matrícula da obra, paga a alíquota correspondente de CPRB sobre todas as receitas de obras que sejam responsáveis ou prestação de serviços sem responsabilidade pela matrícula, inclusive de atividades não enquadradas na desoneração, completa Carvalho (2015).

2.3 LEI N° 13.161/2015

Conforme citado anteriormente, a desoneração teve caráter obrigatório até 30 de novembro de 2015 para todas as empresas que prestam serviços ou fabricam produtos enquadrados na Lei 12.546/2011. A partir de 1º de dezembro de 2015, por força da Lei 13.161/2015, as empresas enquadradas não são mais obrigadas a recolher a CPRB sobre a receita bruta, e obtiveram o direito de escolher, no início de cada ano-calendário, pela tributação mais vantajosa, com opção irretratável para todo o ano.

A referida lei, também, aumentou as alíquotas de 1% e 2% para 2,5% e 4,5%, respectivamente, com exceção de alguns setores que ficaram com alíquotas intermediárias.

Carvalho (2015) faz a seguinte observação:

Para empresas enquadradas no artigo 7º da lei, haverá igualdade entre as duas opções quando 4,5% das receitas obtidas no mercado interno for igual a 20% da folha. Isto significa que será mais vantajoso, para a empresa, recolher sobre a folha caso esta seja menor do que 22,5% das receitas obtidas no mercado interno. No caso das empresas com a folha desonerada pelo artigo 8º da lei, o ponto de equilíbrio entre as duas contribuições é dado quando 2,5% das receitas no mercado interno iguala 20% da folha, de forma que a contribuição sobre a folha torna-se mais vantajosa se esta base for menor do que 12,5% das receitas no mercado interno. (CARVALHO, 2015, p.6)

Com a elevação das alíquotas, a vantagem econômica da desoneração da folha de pagamento, que algumas empresas auferiram, torna-se mais restrita. A CPRB foi pensada para beneficiar as empresas com redução da carga contributiva sobre os salários para uma base mais estável, ajudando aquelas empresas com maior massa de remunerações em folha de pagamento.

Em entrevista ao G1 o ex-ministro da Fazenda Levy fez a seguinte afirmação:

Essa “brincadeira” [desoneração da folha] nos custa R\$ 25 bilhões por ano, e vários estudos nos mostram que isso não tem protegido o emprego. Tem que saber ajustar quando não está dando resultado. Não deu os resultados que se imaginava e se mostrou extremamente caro. A gente não está eliminando. Está reduzindo [o benefício] (MARTELLO, 2015, p.1)

A revista Consultor Jurídico (2015) comenta que alguns contribuintes tiveram um aumento da carga tributária com a desoneração, ao invés do prometido alívio financeiro, e que estes são favoráveis a alteração que tornou-a optativa. Porém, ressalta ainda, que para a maioria das empresas enquadradas houve benefício, e conclui dizendo que “Conforme explica o advogado [...] classifica a nova medida [...] como ‘punhalada nas costas do empresariado’, mas ressalta que a lei é constitucional.” (CONJUR, 2015, p.1)

Na reportagem de Martello (2015) é destacado que 37 mil empresas, em média, concordam com a opção de voltar para o regime anterior, afirmando que o sistema da desoneração obrigatório não era vantajoso para todos. Diz ainda que outras 55 mil empresas continuam beneficiadas mesmo com o aumento das alíquotas.

Em continuação a entrevista, o ex-ministro ressaltou “[...] em um momento em que a economia está se ajustando, as empresas também “vão ter de se ajustar”. (Martello, 2015, p.1) Ele afirma que tem certeza que o setor empresarial vai descobrir novos caminhos para continuar crescendo com menos transferência e renúncias fiscais do governo. (Martello, 2015)

A confederação Nacional da Indústria reconhece a importância do ajuste fiscal, mas aponta que o aumento das alíquotas é um retrocesso para a competitividade, em um cenário de forte concorrência internacional. Trazendo consequências inclusive para a manutenção de empregos. (ALYSKI; ARAÚJO, 2015). Para a Federação da Indústria, na prática, o governo acabou com o programa de desoneração da folha de pagamento. (NOBRE, 2015).

Sendo assim, resta aos gestores analisar o volume de remunerações e as receitas das empresas e optar pelo mais vantajoso método de apuração do tributo. Uma decisão tomada sem planejamento prévio, pode incorrer em elevação da carga tributária.

2.4 ASPECTOS DESTACADOS ACERCA DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Muito antes de ser colocada em prática, a desoneração da folha de pagamento já era debatida entre especialistas. A política da desoneração da folha trouxe um alívio tributário para as empresas, que por um lado pode ter gerado efeitos positivos no mercado de trabalho, mas a um custo considerável para o Tesouro

Nacional. São necessários estudos mais aprofundados para tirar-se uma conclusão sobre a relação entre custos e benefícios, tanto o lado favorável quando o outro apresentam um alto grau de imprecisão. (DIEESE, 2015)

A ideia de encargos incidentes sobre o faturamento, seria uma forma de amenizar os setores intensivos em mão de obra e fazer com que os setores intensivos em capital contribuíssem de forma mais efetiva, o que parece ser uma medida de justiça tributária. Todavia, os primeiros setores referidos pelo Plano Brasil Maior, são intensivos em mão de obra e sofreram esse alívio, em contrapartida os setores de capital-intensivo não sofreram maior taxaço. (LUCHIEZI JR ET AL, 2011)

Não ocorreu na elaboração do Plano Brasil Maior, negociações envolvendo as centrais sindicais, visto que as alterações na incidência dos encargos sociais deveriam ser objeto destes (LUCHIEZI JR ET AL, 2011). A desoneração da folha foi recebida pelo movimento sindical de trabalhadores com críticas, em dois pontos principais. O primeiro diz respeito ao efeito potencial na sustentabilidade da seguridade social, apesar de estar previsto na legislação a compensação, pelo Tesouro Nacional, de eventuais perdas de receita previdenciária, os sindicatos permaneceram preocupados quanto ao equilíbrio financeiro da previdência no longo prazo, em especial para as receitas e o déficit da previdência social. O segundo motivo foi a ausência, na legislação, de responsabilidade com a elevação do emprego e na melhoria nas condições e relações de trabalho, posto que as empresas teriam benefícios tributários, e nada garante que aqueles viriam junto com estes. (DIEESE, 2015)

Está expresso no inciso IV do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 que a União irá compensar o Fundo do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração. Porém, ao que se foi acompanhado, os repasses do governo para o RGPS foram lentos e parcelados. O primeiro repasse, referente a renúncia fiscal apurada no ano de 2012, foi feito da seguinte forma: R\$ 1,8 bilhão em dezembro/12 e R\$ 1,9 bilhão em abril/13, totalizando R\$ 3,7 bilhões. A demora da União em repassar os valores, afetou o fluxo de caixa da Previdência Social e os seus pagamentos, afirma Zanghelini et al (2013).

Para justificar a desoneração, seus defensores alegam que esta intensificaria a competitividade das empresas beneficiadas, já que teriam redução nos custos de produção. No mercado interno a pressão exercida pelos produtos

importados, que se sobressaem devido aos baixos custos de produção, teria uma redução expressiva. E o melhor posicionamento das empresas brasileiras no mercado externo auxiliaria para a melhoria do saldo comercial nacional. (LUCHIEZI JR. ET AL, 2011).

A redução de custos para as empresas com a desoneração da folha traduz-se, portanto, em renúncia de receita fiscal. Esta renúncia corresponde ao que o governo deixou de arrecadar com contribuições previdenciárias a partir da implementação dessa política. O cálculo da renúncia não é simples, pois requer que se saiba o quanto seria arrecadado caso a política não tivesse sido adotada. (DIEESE, 2015, p. 6)

A tabela 2 mostra que a renúncia fiscal aumentou de R\$ 3,6 bilhões, em 2012, para R\$ 12,3 bilhões, em 2013, e para R\$ 22 bilhões nos meses de 2014. O governo estimou que, em 2015, a desoneração da folha representou uma renúncia fiscal de R\$ 24,3 bilhões. A elevação do valor da renúncia deve-se, principalmente, à inclusão de novos setores e produtos na política. O número de empresas que recolheram a CPRB passou de 8 mil, no início de 2012, para mais de 83 mil, em agosto de 2015. Enquanto isso, o contingente de trabalhadores cobertos por esta política foi alçado de 870 mil para mais de 8,1 milhões, no mesmo intervalo de tempo. (DIEESE, 2015)

Tabela 2 - Desoneração da Folha: Estimativa de Renúncia

R\$ milhões

Ano	Contribuição Previdenciária Teórica [A]	Pagamentos Efetuados			Valor Renúncia [E] = [A] - [D]
		S/ Folha (GPS) [B]	S/ Faturamento (DARF) [C]	Total [D] = [B] + [C]	
2012	12.753,09	6.034,53	3.102,86	9.137,39	3.615,69
2013	45.420,22	21.942,32	11.193,61	33.135,93	12.284,30
2014	72.684,09	32.061,54	18.515,26	50.576,79	22.107,30
2015 (jan. a ago.)	48.351,48	20.118,55	12.058,47	32.177,02	16.174,47

FONTE: SRF (2015), elaborado pela autora.

[A] - Valor teórico da Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários, se não houvesse desoneração. Massa Salarial GFIP x Alíquota de 29,14%. Percentual histórico observado nos anos de

2008 a 2011 relativo ao grupo de contribuintes beneficiados, equivalente a Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e a Cota Patronal sobre o total da folha (20%).

[B] - Pagamento em GPS. Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e parcela da Cota Patronal que permaneceu sobre folha (20%).

[C] - Contribuição Previdenciária Patronal sobre faturamento recolhida em DARF específico.

[D] - Total dos pagamentos efetuados.

[E] - Renúncia é igual à diferença entre [A] e [D]

(*) A renúncia relativa ao 13º salário foi calculada proporcionalmente ao nº de meses em que cada contribuinte esteve sujeito ao pagamento da contribuição patronal sob faturamento (Lei 12.546/11, § 3º do art. 9º). A quantidade de contribuintes relativa ao 13º salário inclui todos aqueles que, pelo menos uma vez, realizaram pagamento da contribuição patronal sob faturamento em DARF no ano de 2012.

“As mudanças no sistema tributário que tragam melhorias exclusivamente no ambiente de negócios para os empresários não são capazes de promover o ambiente de maior justiça fiscal que necessita a nação.” (Luchiezi Jr et al (2011 p. 103)

Não custa recordar também que a política de desoneração salarial foi pensada para ser uma forma setorialmente focalizada para induzir o aumento de competitividade. Para tanto, o governo alterou a base de cálculo e reduziu a alíquota da contribuição dos empregadores para a previdência social. Inicialmente, o foco eram as atividades intensivas em mão de obra e mais expostas à concorrência internacional. O foco foi esquecido, quando a lista de atividades recebeu sucessivas ampliações, passando a desoneração a ter como objetivo genérico aumentar emprego e produção. (FGV, 2013)

A tese da desoneração para aumento do emprego difundiu-se, pois com a mudança da base de cálculo da contribuição previdenciária, diminuiria os custos com mão de obra formal. Segundo Luchiezi Jr et al (2011) a informalização das relações de trabalho era que evitava os custos trabalhistas, e os do sistema de seguridade social. Essa informalização comprometia as bases do financiamento da Previdência Social, com isso colocou-se em pauta outra base de incidência mais estável.

[...] a desoneração serviria como estímulo à formalização de parte da mão de obra desocupada ou alocada no mercado informal de trabalho. As perdas de receitas previdenciárias seriam compensadas com o maior volume de contribuições dos trabalhadores formalizados. (LUCHIEZI JR. et al, p. 86)

O Dieese (2015) apresenta um estudo feito pela FGV, em que técnicas econométricas foram utilizadas para analisar se os setores desonerados em 2012 tiveram performance melhor, do ponto de vista do emprego, do que o setor equivalente não desonerado. Os resultados demonstram que houve, no máximo, um sutil aumento no nível de emprego, 2,1% no setor de calçados e 2,2% no setor de confecções, este efeito se deu, principalmente, na redução das demissões e não no aumento das admissões. Quanto aos salários nos setores desonerados, o estudo concluiu que a política ajudou mais fortemente a elevação das remunerações do pessoal com nível superior, do que para os trabalhadores com até nível médio de escolaridade.

Dallava (2014) mostrou uma pesquisa que buscou medir os efeitos da desoneração da folha no emprego e nos salários dos setores beneficiados, Dallava (2014) utilizou os dados da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) para comparação entre setores desonerados e não desonerados no ano de 2012, confrontando com o ano anterior à desoneração (2011). O setor de TI/TIC foi o mais beneficiado em 2012, aumentando em 4,3% o emprego em função da desoneração, em relação aos salários o aumento foi de 2,33%. Em termos de renúncia fiscal, representa R\$ 1 bilhão do total de R\$ 3,7 bilhões de renúncia. As empresas de *call center* tiveram um aumento de 5,25% no que tange aos salários. As demais empresas não apresentaram resultados positivos e estatisticamente significativos, tanto para emprego quanto para salário.

Os benefícios da desoneração são difíceis de avaliar por diversas razões, tais como, a interveniência de um conjunto variado de fatores que atuam simultaneamente no mercado de trabalho, a insuficiência de dados estatísticos e sua divulgação com grande defasagem temporal, entre outros. (DIEESE, 2015)

Para Luchiezi Jr et al (2011) a desoneração da folha de salários representaria pouca ou quase nenhuma influência sobre a dinâmica do mercado de trabalho e a competitividade dos produtos brasileiros, todavia desempenharia resultado relevante sobre os custos totais das empresas. Isto ampliaria a concentração de renda e a regressividade do sistema tributário, fragilizando o financiamento da Previdência Social.

O advento da CPRB tornou o sistema tributário brasileiro mais regressivo, isto é, atingiu relativamente mais os pobres do que os ricos, posto que as pessoas de baixa renda utilizam relativamente maior parte de sua renda para suprir as necessidades de consumo. (MF, 2015)

Para que a medida tenha um efeito verdadeiramente desonerador, a empresa precisa ter um custo de mão de obra calculado sobre o faturamento acima de 7,5%. Nesta hipótese, o recolhimento da contribuição sobre o faturamento, e não mais sobre a folha de pagamentos, traria uma economia de recursos para a empresa e uma necessidade de financiamento para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS). No entanto, este limite a partir do qual começa a haver desoneração efetiva para as empresas torna-se menor para as empresas exportadoras. Por exemplo, se a empresa exportar cerca de 50% de sua produção, ela já começa a ter redução de custos previdenciários, desde que seu custo de mão de obra corresponda, ao menos, a 3,75% do seu faturamento. (Luchiezi Jr et al, 2011 p. 117)

A maioria das empresas beneficiadas pela desoneração estabelecida no art. 8º da Lei nº 12.546/2011 são indústrias. De acordo com Zanghelini et al (2013) levando-se em conta que o setor industrial respondeu por 82,7% da receita de exportações em 2011 e considerando-se o fato de as exportações não compõem a base de incidência das alíquotas substitutivas aplicadas sobre o faturamento, provoca-se uma incoerência: na medida em que a desoneração estimula o crescimento das exportações, a arrecadação previdenciária não cresce.

O MF (2015) traz algumas cifras fiscais associadas à desoneração:

- As empresas beneficiadas correspondem a 19,6% da arrecadação do total, inclusive Simples.
- Renúncia anual por contribuinte (empresa): R\$ 19,4 mil.
- O setor com maior número de contribuintes (23.477) é o da construção civil, seguido do setor de transporte terrestre (10.785), e o de comércio varejista (10.583), somando os três setores, eles representam 53% do número de contribuintes beneficiados. (Dados atualizados pela autora para o ano de 2015)

Em conclusão, do ponto de vista de seu objetivo original como política para manutenção do emprego, e a despeito de seus objetivos desejáveis de aumento da competitividade, a política de Desoneração da Folha mostrou ter baixa eficiência, uma vez que, devido ao seu desenho, custa mais aos cofres públicos do que os empregos mantidos ou criados. Em outras palavras, o Estado poderia usar os mesmos recursos de forma mais eficiente, em políticas mais focadas de manutenção do emprego e da competitividade dos setores exportadores. A incapacidade de manter a neutralidade tributária passou a ser mais gravosa. (MF, 2015, p. 13)

Zanghelini et al (2013) conclui que a desoneração representou mais do que uma redução dos encargos vinculados à folha de pagamentos das empresas. Ela

também contribuiu para um processo de renúncia fiscal. O efeito dessa subtração de receita, mesmo que não resultassem prejuízos para a Previdência Social, tem necessidade de ser avaliado juntamente com a capacidade fiscal do Estado de financiar o pleno funcionamento dos programas federais. “Não faz qualquer sentido que a solução para o subfinanciamento da saúde, por exemplo, seja postergada porque estamos concedendo mais e mais benefícios fiscais para as empresas.” (Zanghelini et al, 2013, p. 66)

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, descreve-se o enquadramento metodológico para a realização deste estudo, apresentando os procedimentos adotados para a elaboração da pesquisa e a metodologia utilizada para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Com o intuito de alcançar os objetivos proposto deste trabalho é fundamental dominar seus métodos de pesquisa, e conforme Martins Junior (2008, p. 49), “no planejamento de um TCC a metodologia a ser utilizada dependerá do tipo da pesquisa que você irá realizar para desenvolver o seu trabalho.” Quanto a abordagem do problema o trabalho apresenta característica qualitativa e quantitativa. Ainda segundo Martins (2008, p.85) o enquadramento metodológico “é a etapa que dará início à pesquisa propriamente dita, com a busca exaustiva de dados [...]”.

A tipologia da investigação quanto à abordagem do problema, adotará o enfoque qualitativo e quantitativo, que segundo Oliveira (2000) sempre foi considerado um método exploratório e auxilia na pesquisa. Para Teixeira (2005, p. 137) a pesquisa qualitativa serve para,

reduzir a distância entre a teoria e os dados, entre o contexto e a ação, usando a lógica da análise fenomenológica, isto é, da compreensão dos fenômenos pela descrição e interpretação. As experiências pessoais do pesquisador são elementos importantes na análise e compreensão dos fenômenos estudados.

Quanto aos objetivos a pesquisa apresenta metodologia descritiva, pois apresenta passo a passo a desoneração. Na construção deste trabalho serão utilizadas a pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica será realizada em artigos, livros e na internet. “A pesquisa bibliográfica com a citação das principais conclusões a que outros autores chegaram permite salientar a contribuição da pesquisa realizada, demonstrar contradições ou reafirmar comportamentos e atitudes.” (PINHEIRO, 2010, p. 22).

Para melhor entendimento do trabalho, estas são as definições de métodos de pesquisa para auxiliar a percepção da obrigação do cálculo da desoneração para as empresas de obras de infraestrutura.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANALISE DE DADOS

Em relação ao estudo de caso, serão coletados dados junto a empresa de obras de infraestrutura situada em Criciúma – SC. Sendo assim, serão coletados dados do faturamento, folha de pagamento mensal e informações de enquadramento da empresa para os cálculos dos encargos trabalhistas. Desta forma será realizado um comparativo, entre as metodologias de cálculos da contribuição previdenciária patronal recolhida sobre a folha de pagamento e a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta da empresa.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é demonstrado um estudo de caso em uma empresa de construção de obras de infraestrutura localizada atualmente na cidade de Urussanga/SC, abordando suas características e confrontando o cálculo da desoneração da folha de pagamento, em suas alíquotas de 2% e 4,5% com a tributação sobre a folha de pagamento, o estudo evidencia os reflexos que a desoneração da folha de pagamento trouxe para a empresa.

4.1 EMPRESA

Por necessidade de sigilo, não será divulgado o nome da empresa em questão, para melhor didática será usado o nome fictício “MLM”.

A empresa “MLM” iniciou suas atividades no ano 2000 na cidade de Criciúma/SC. É uma empresa de pequeno porte, conta com 9 funcionários. Trabalha com obras de terraplanagem e preparação de terreno, como perfuração e sondagem. Para fins de expansão do local de armazenagem de explosivos, a empresa mudou-se para Forquilha/SC e, por fim para Urussanga/SC, onde encontra-se atualmente.

A empresa “MLM” está enquadrada na desoneração da folha de pagamento desde 1º de janeiro de 2014 por força da Lei 12.844/2013. Seu enquadramento deu-se em decorrência do seu CNAE principal 43.19-3-00 – Serviços de preparação do terreno não especificados anteriormente. A alíquota para este CNAE era de 2%, passando para 4,5% em dezembro/2015, por força da Lei 13.161/2015.

O estudo traz o cálculo da desoneração da folha de pagamento com essas duas alíquotas e também, o cálculo baseado na folha de salários, com isso é feito um comparativo para análise dos reflexos que a desoneração produziu na empresa. Para tanto, foram utilizados os valores de encargos apurados no ano de 2015 e, para o ano de 2016 foi realizada uma projeção dos dados, aumentando a massa salarial de acordo com o dissídio e a receita bruta conforme a inflação.

4.2 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Neste tópico será demonstrado o cálculo com base na folha de pagamento, caso a empresa não estivesse obrigada à desoneração no ano de 2015. Para efetuar o cálculo e a análise, foram coletados junto a empresa os seguintes dados: massa salarial declarada em GFIP no ano de 2015 e valores recolhidos para o INSS empregado e patronal, RAT (2%) e outras entidades (5,8%).

4.2.1 Estudo de Caso

A tabela 3 apresenta os valores apurados no ano de 2015 caso a empresa contribuísse pelo cálculo de apuração dos tributos sobre a folha de pagamento.

Nas tabelas a seguir, são apresentados: INSS empregado que é o valor retido do funcionário na folha de pagamento, tem alíquota de 8%, 9% e 11% calculadas sobre o salário. INSS Contribuinte que é o valor retido do pró-labore, tem alíquota de 11% e sua base é o valor do pró-labore. Já contribuição patronal é uma alíquota de 20% calculada sobre o montante da folha de pagamento dos funcionários e do pró-labore. O RAT, para essa empresa é calculado com alíquota de 2%, este encargo pode ser cobrado em 1%, 2% ou 3% sobre a folha de salários, dependendo do risco da atividade econômica. Por último, tem-se outras Entidades que é uma contribuição destinadas a outras entidades ou fundos (terceiros), o percentual de 5,8% é composto por: 2,5% salário-educação; 0,2% INCRA; 1% SENAI; 1,5% Sesi; 0,6% SEBRAE e calculado sobre a folha de pagamento dos funcionários.

Tabela 3 – Encargos sobre a folha de pagamento: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) 2015

Em R\$

ENCARGOS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO (CPP)							
2015	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	13º Salário	1/3 férias	TOTAL
Folha de Pagamento	65.374	61.987	73.769	78.873	22.248	6.052	308.303
Pró-Labore	13.992	13.992	13.992	13.992	-	-	55.968
BASE DE CÁLCULO	79.366	75.979	87.761	92.865	22.248	6.052	364.271
INSS Empregado (8,9,11%)	6.904	6.549	7.941	8.335	2.297	2.663	34.689
INSS Contribuinte (11%)	1.539	1.539	1.539	1.539	-	-	6.156
Cont. Patronal (20%)	15.873	15.196	17.552	18.573	4.450	1.210	72.854
RAT (2%)	1.307	1.240	1.475	1.577	445	121	6.166
Outras Entidades (5,8%)	3.792	3.595	4.279	4.575	1.290	351	17.882
TOTAL A RECOLHER	29.416	28.118	32.786	34.599	8.482	4.345	137.747

FONTE: Elaborada pela autora (2016)

Através da apuração sobre a massa salarial, observa-se que a CPP representa o maior valor entre os tributos. Foi apurado um total de R\$ 137.747,00 de encargos caso a empresa não estivesse obrigada a desoneração no ano de 2015.

Tabela 4 – Encargos sobre a folha de pagamento: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) 2016

Em R\$

ENCARGOS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO (CPP)							
2016	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	13º Salário	1/3 férias	TOTAL
Folha de Pagamento	71.911	68.186	81.146	86.760	24.473	6.657	339.134
Pró-Labore	15.391	15.391	15.391	15.391	-	-	61.565
BASE DE CÁLCULO	87.302	83.577	96.537	102.151	24.473	6.657	400.698
INSS Empregado (8,9,11%)	6.712	6.364	7.574	8.098	2.284	621	31.652
INSS Contribuinte (11%)	1.693	1.693	1.693	1.693	-	-	6.772
Cont. Patronal (20%)	17.460	16.715	19.307	20.430	4.895	1.331	80.140
RAT (2%)	1.438	1.364	1.623	1.735	489	133	6.783
Outras Entidades (5,8%)	4.171	3.955	4.706	5.032	1.419	386	19.670
TOTAL A RECOLHER	31.474	30.091	34.904	36.988	9.088	2.472	145.017

FONTE: Elaborada pela autora (2016)

No ano de 2016, o total da projeção de apuração sobre a folha de pagamento foi de R\$ 145.017,00.

4.3 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO – ALÍQUOTA 2%

Neste tópico será apresentado o quanto a empresa pagou no ano de 2015 de impostos relativos a folha de pagamento e a desoneração da folha. Para efetuar o cálculo e a análise, foram coletados junto a empresa os seguintes dados: massa salarial declarada em GFIP no ano de 2015; valores recolhidos para o INSS empregado e pró-labore, RAT (2%) e outras entidades (5,8%) e valor apurado de receita bruta no ano de 2015.

4.3.1 Estudo de caso

A tabela 5 apresenta o cálculo da desoneração da folha pelo qual a empresa passou no ano anterior. A contribuição previdenciária sobre a receita bruta é calculada com alíquota de 2%. Exceto o mês de dezembro/2015 que foi calculado com a nova alíquota em vigor (4,5%), porém foi mantido junto aos meses apurados a 2% para efeito de comparação anual. Esta alteração gerou uma diferença de R\$ 4.100,00.

Tabela 5 – Desoneração da Folha de Pagamento: alíquota 2%

Em R\$

ENCARGOS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO (CPRB 2%)							
2015	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	4° Trimestre	13° Salário	1/3 férias	TOTAL
Folha de Pagamento	65.374	61.987	73.769	78.873	22.248	6.052	308.303
Pró-Labore	13.992	13.992	13.992	13.992	-	-	55.968
INSS Empregado (8,9,11%)	6.904	6.549	7.941	8.335	2.297	2.663	34.689
INSS Contribuinte (11%)	1.539	1.539	1.539	1.539	-	-	6.156
RAT (2%)	1.307	1.240	1.475	1.577	445	121	6.166
Outras Entidades (5,8%)	3.792	3.595	4.279	4.575	1.290	351	17.882
TOTAL ENCARGOS	13.542	12.923	15.234	16.026	4.033	3.135	64.892
Receita Bruta	524.529	589.508	449.538	526.656	-	-	2.090.230
CPRB (2%)	10.491	11.790	8.991	14.713	-	-	45.985
TOTAL A RECOLHER	24.033	24.713	24.225	30.739	4.033	3.135	110.877

FONTE: Elaborada pela autora (2016)

Com a substituição da contribuição previdenciária patronal de 20% pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta, esta aparece sendo o tributo de

maior valor, porém com uma diminuição de R\$ 26,8 mil em comparação a CPP calculada para 2015.

4.4 DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO – ALÍQUOTA 4,5%

Neste tópico será exposto o cálculo da CPRB com alíquota de 4,5%, seguindo a nova regra trazida pela Lei 13.161/2015.

4.4.1. Estudo de Caso

A tabela 6 mostra o cálculo da CPRB com a nova alíquota de 4,5%, uma projeção para o ano 2016. A empresa não estima aumentar seu faturamento no ano, logo o cálculo foi elaborado acrescentando apenas o valor da inflação projetada para 2016, que fica em torno de 7%, de acordo com Oliveira (2016). Com isso, as receitas da empresa foram aumentadas apenas a inflação, o que seria dizer, que a empresa não faturou nada além do arrecadado no ano anterior.

Já a massa salarial foi acrescida de 10% referente a média estimada para o dissídio no ano de 2016, de acordo com o sindicato da categoria.

Tabela 6 – Desoneração da Folha de Pagamento: alíquota 4,5%

Em R\$

ENCARGOS SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO (CPRB 4,5%)							
2016	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	4° Trimestre	13° Salário	1/3 férias	TOTAL
Folha de Pagamento	71.911	68.186	81.146	86.760	24.473	6.657	339.134
Pró-Labore	15.391	15.391	15.391	15.391	-	-	61.565
INSS Empregado (8,9,11%)	6.712	6.364	7.574	8.098	2.284	621	31.652
INSS Contribuinte (11%)	1.693	1.693	1.693	1.693	-	-	6.772
RAT (2%)	1.438	1.364	1.623	1.735	489	133	6.783
Outras Entidades (5,8%)	4.171	3.955	4.706	5.032	1.419	386	19.670
TOTAL ENCARGOS	14.014	13.376	15.596	16.558	4.193	1.141	64.877
Receita Bruta	561.246	630.774	481.005	563.522	-	-	2.236.546
CPRB (4,5%)	25.256	28.385	21.645	25.358	-	-	100.645
TOTAL A RECOLHER	39.270	41.760	37.241	41.916	4.193	1.141	165.522

FONTE: Elaborada pela autora (2016)

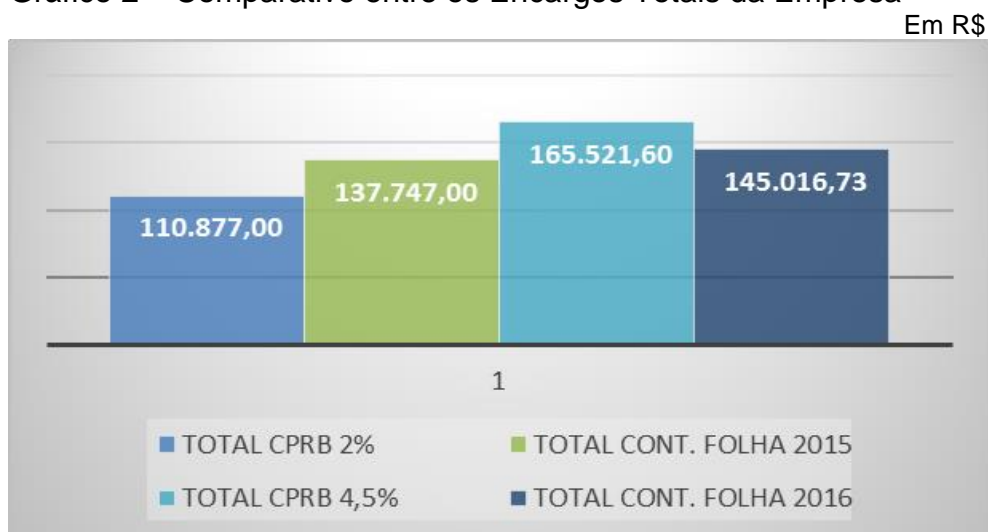
Verifica-se uma crescente no valor da CPRB se comparada ao cálculo anterior, o que se deve ao fato da alíquota ter mais que dobrado. O Valor apurado

para a CPRB com alíquota 4,5% é 219% maior que a apurada com alíquota de 2%, isto, analisando somente os valores apurado pela CPRB nos dois métodos, e não o valor total de tributos.

4.5 COMPARATIVO ENTRE OS MODELOS DE CÁLCULOS

Este estudo mostra um comparativo entre as sistemáticas de cálculo e evidencia qual foi a mais benéfica no ano anterior e qual seria no ano presente.

Gráfico 2 – Comparativo entre os Encargos Totais da Empresa



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

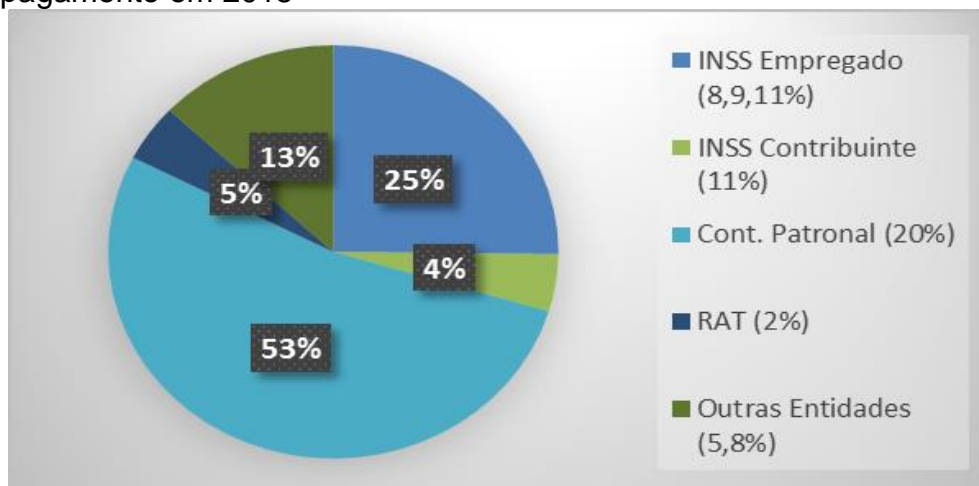
Observa-se no gráfico 2 que a tributação pela CPRB com alíquota 4,5% (R\$ 165.521,60) foi a mais elevada, alcançando 149,29% em relação a tributação pela CPRB com alíquota de 2% (R\$ 110.877,00) e 114,14% em relação a tributação sobre a folha de pagamento no ano de 2016 (R\$ 145.016,73). A tributação sobre a folha no ano de 2015 aparece maior que a tributação pela CPRB com alíquota de 2%, representando 124,23% da mesma. Esta análise é feita englobando os encargos que a empresa tem sobre a folha de pagamento dos funcionários e pró-labore, e também, sobre a receita bruta.

Nesta primeira observação, pode-se concluir que a desoneração da folha de pagamento com alíquota de 2% trouxe economia de R\$ 26.860,00 para a empresa, no ano de 2015, ano este que a empresa estava obrigada a desoneração. Já na projeção realizada para o ano 2016 a desoneração não traz vantagem se comparado

ao cálculo sobre a folha de pagamento, caso ainda fosse obrigatória, traria um prejuízo estimado de R\$ 20.504,87.

Em seguida, está elencado o quanto cada tributo representa em seu sistema de arrecadação.

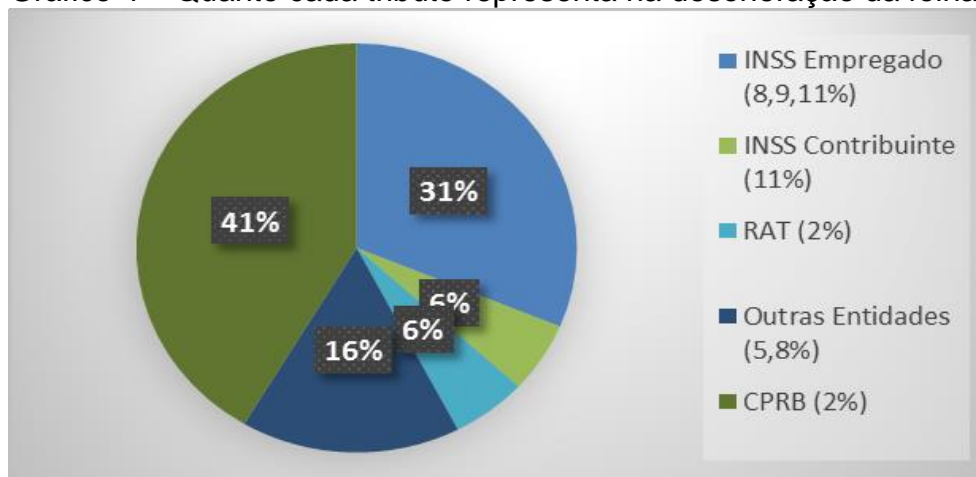
Gráfico 3 – Quanto cada tributo representa na tributação sobre a folha de pagamento em 2015



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

No gráfico 3 que apresenta a tributação sobre a folha de pagamento no ano de 2015 é possível observar que a contribuição previdenciária patronal sobre a massa salarial é a mais representativa entre os encargos que a empresa possui, chegando a 53% do total de R\$ 137 mil. Assim, percebe-se o quanto a empresa foi beneficiada quando entrou na desoneração da folha de pagamento em 2014, com alíquota de 2%.

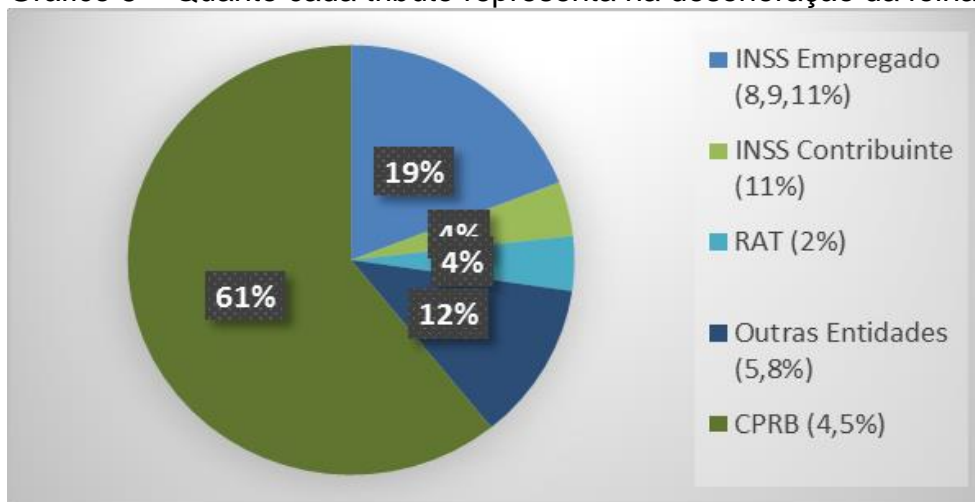
Gráfico 4 – Quanto cada tributo representa na desoneração da folha a 2%



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

Enquanto a empresa esteve enquadrada na desoneração com alíquota de 2%, esta representava 41% dos encargos totais, somando em reais, no ano de 2015 R\$ 45,9 mil, à medida que a CPP, neste mesmo período, ficou na margem de R\$ 72,8 mil.

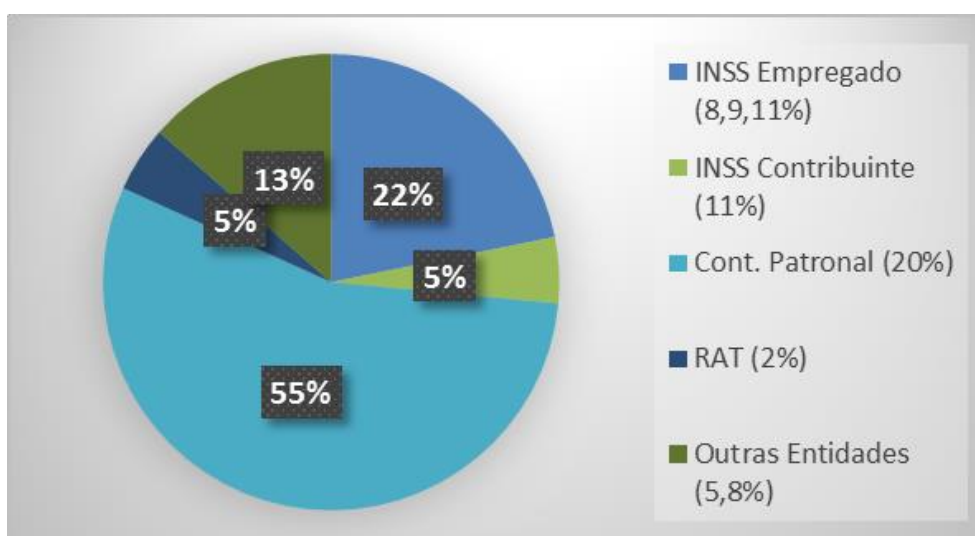
Gráfico 5 – Quanto cada tributo representa na desoneração da folha a 4,5%



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

No gráfico 5, está apresentada a desoneração com alíquota de 4,5%, onde é possível observar que a mesma apresenta 61% do valor dos encargos, com um valor de R\$ 100,6 mil.

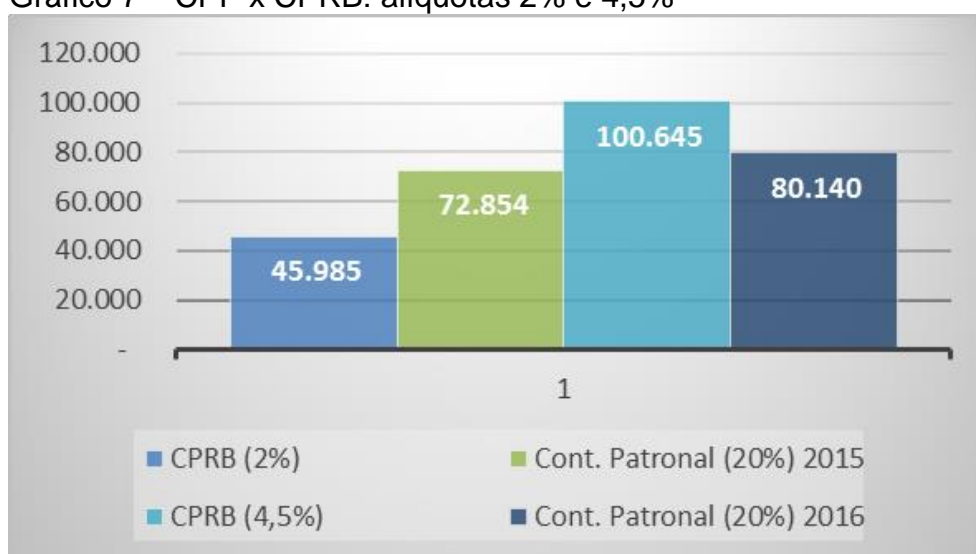
Gráfico 6 – Quanto cada tributo representa na tributação sobre a folha de pagamento em 2016



Para 2016 a projeção mostra a contribuição previdenciária patronal representando 55% dos encargos totais, totalizando R\$ 80.140,00.

Por fim, tem-se o gráfico 7 que ilustra apenas o valor da CPP e CPRB (2% e 4,5%). Foi verificado que a alíquota que equilibraria, fazendo com que a empresa pudesse optar tanto pela tributação sobre a folha quanto pela desoneração no ano de 2015, sem sofrer benefício ou prejuízo, seria 3,26% sobre a receita bruta. Já em 2016 a alíquota neutra passa a ser 3,58%.

Gráfico 7 – CPP x CPRB: alíquotas 2% e 4,5%



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

Foi analisado o ponto de equilíbrio entre a CPRB e a CPP através da massa salarial. Para tanto, foi realizado uma média salarial mensal por funcionário, com base no total da folha de pagamento. E também, foi encontrado o valor médio da CPRB mensal, apurado através do valor total da receita bruta dividida por 12 meses.

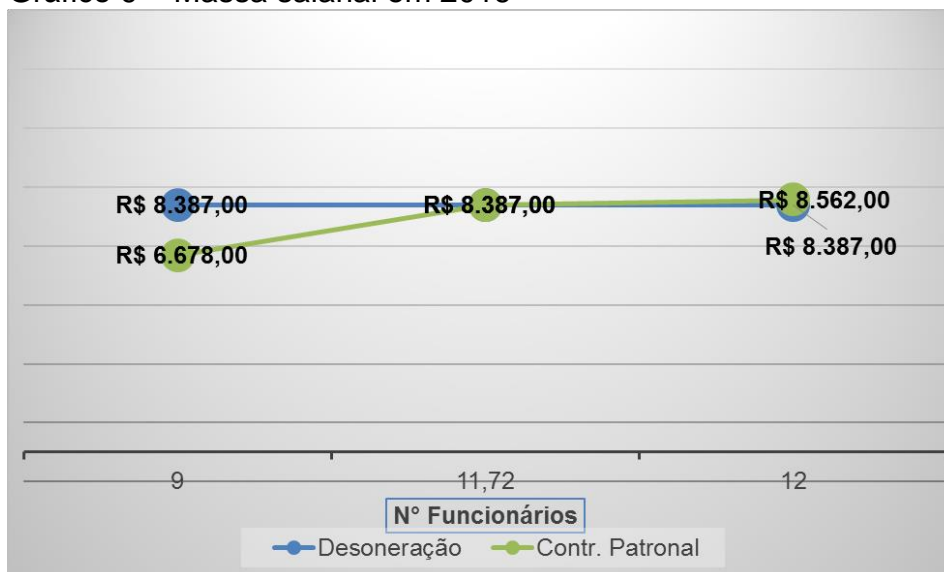
Gráfico 8 – Massa salarial em 2015



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

Conforme dito anteriormente, a empresa conta com 9 funcionários, com isto foi analisado o ponto de equilíbrio partindo deste número. No ano de 2015 a contribuição previdenciária patronal tornar-se-ia vantajosa caso a empresa tivesse em seu quadro de funcionários 4 trabalhadores ou menos, o ponto de equilíbrio encontra-se em 4,468 funcionários, para melhor entendimento, a partir de 5 funcionários a empresa passa a ter desvantagem com o cálculo sobre a folha de pagamento.

Gráfico 9 – Massa salarial em 2016



FONTE: Elaborado pela autora (2016)

Em 2016 os 9 funcionários que a empresa possui caracterizam a CPP como vantajosa, o ponto de equilíbrio dar-se-ia com 11,72 trabalhadores, ou seja, a partir de 12 empregados, a desoneração tornar-se-ia mais vantajosa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho demonstrou os vários aspectos que envolvem a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, advento da desoneração da folha, que foi instituída através do Plano Brasil Maior. A desoneração foi uma medida criada com a intenção de fomentar a economia de exportação, aumentar o nível de emprego formal e estimular a competitividade das empresas.

A legislação pertinente à desoneração, sofreu diversas alterações desde que criada em 2011 com a Lei N° 12.546, foram 7 medidas provisórias, 1 projeto de lei e, conseqüentemente, 8 leis que incrementaram, de alguma forma, as regras da desoneração da folha de pagamento. Atualmente tramita na câmara dos deputados novos projetos de alteração. Uma versão aprovada, que chama atenção, é a do Deputado Laércio Oliveira, que deseja retomar a obrigatoriedade da contribuição sobre a receita bruta e estipular uma regressão para as alíquotas com o tempo.

As mudanças constantes na legislação acarretam elevação dos custos administrativos nas empresas, dificultam, também, a fiscalização por parte do governo, o que abre margem à sonegação.

A desoneração da folha de pagamento, no que diz respeito ao cofres públicos, apresentou renúncia de receita fiscal. Estipulou-se que a desoneração reduziria o valor arrecadado pela previdência com contribuição patronal, mas em contra partida recolheria mais com o aumento da formalidade de trabalho. Constatou-se que a desoneração não gerou os empregos esperados, e o Regime Geral da Previdência Social deixou de arrecadar bilhões de reais por ano.

Em compensação, para as empresas em sua maioria, a desoneração trouxe vantagens. Diminuiu a carga tributária, fazendo com que a empresa pagasse menos tributos, em comparação com a arrecadação sobre a folha de pagamento.

Em meio a tantas modificações legislativas, faz-se necessário que o contador ou gestor da empresa esteja sempre atento às mudanças constantes que o sistema tributário nacional enfrenta, para que possa adotar medidas rápidas na tomada de decisão.

Além disso, o trabalho pode constatar que a desoneração trouxe reflexos para a empresa. Apurou-se que a desoneração foi vantajosa nos anos em que a alíquota era de 2%, e que este novo modelo de tributação, para a empresa, não acarretou em novas contratações. Com a majoração da alíquota a empresa teria

desvantagens se apura-se a CPRB, porém como tornou-se optativa, a empresa voltou a calcular todos os tributos sobre a folha de pagamento.

Pode-se verificar, por fim, que a desoneração da folha de pagamento tem maior potencial para criar benefícios em prol de empresas que tenham um número volumoso de funcionários e com grande massa salarial.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ANFIP Associação Nacional Dos Auditores Fiscais Da Receita Federal Do Brasil. **Desoneração da folha de pagamentos**: Impactos no financiamento da previdência social. Nota técnica, 2015.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. 455 p.

BECK, Martha; BONFANTI, Cristiane; DOCA, Geralda. **Governo eleva em 150% contribuição previdenciária e anula efeitos da desoneração da folha**. O Globo, 28 de fev. 2015. Disponível em: <http://cliente.linearclipping.com.br/anfip/site/m007/noticia.asp?cd_noticia=14850239>. Acesso em: 20 de abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 21 Out. 2015.

BRASIL. Emenda nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 01 abr. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48917&visao=anotado>> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 12 out. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm> Acesso em: 04 out. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de Dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm> Acesso em: 16 set. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12794.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv61013.doc>. Acesso em: 21 out. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm>. Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12995.htm>. Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm>. Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Mpv/601.htm> Acesso em: 20 out. 2015.

BRASIL. Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/mpv/563.htm> Acesso em: 26 fev. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 582, de 20 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/582.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 610, de 2 de abril de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv610.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 619, de 6 de junho de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv619.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 634, de 26 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv634.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv651.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Considerações sobre o projeto de lei nº 863/2015:** desoneração da folha de pagamento, Brasília, DF, abr. 2015. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-da-desoneracao-da-folha/consideracoessobre-o-pl-8632015-2013-desoneracao-da-folha-2013-09.04.2015/view>>. Acesso em: 16 fev. 2016.

BRASIL. Projeto de Lei nº 863, 20 de março de 2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1050643>> Acesso em: 8 abr. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da União**, 02 de janeiro de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Desoneração da folha de pagamento:** estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/renuncia-fiscal-setorial/relatorioidas-desoneracoes/desoneracao-da-folha-metodologia-e-resultados-ate-nov-2014.pdf>>. Acesso em: 01 de fev. 2016.

BRONDI, Benjamin; BERMÚDEZ, René Raúl Zambrana. **Departamento pessoal modelo**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2007. 806 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Zenaide. **A desoneração da folha e o 13º salário:** como calcular? Administradores, 12 de dez. 2012. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-desoneracao-da-folha-e-o-13-salario-como-calcular/67820/>> Acesso em: 05 de mai. 2016.

CARVALHO, Zenaide. **Projeto educação continuada:** A Nova Desoneração da Folha – Novas Alíquotas e Opção - Atualizado com a Lei 13.161/15 que torna a Desoneração Opcional, traz novas alíquotas e regras já para 2015. Trabalho apresentado no XXIX. CONTESEC, Florianópolis, 2015.

COSTA, Rosânia de Lima. **Rotinas trabalhistas:** Departamento pessoal modelo de A a Z. 3. ed. São Paulo: CENOFISCO, 2011.

DALLAVA, Caroline C. **Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da RAIS**. 2014. 61 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014.

DELLAGNELLO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. **Direito Tributário: Princípios e Conceitos à Luz da CF/88 e CTN**. Curitiba: Juruá, 2002. 238 p.

DIEESE. O projeto de Lei 863/2015 e as Mudanças na Desoneração da Folha. Nota Técnica n. 145, jun. 2015.

FERREIRA, Ana Paula; MACHADO, Mariza de Abreu Oliveira. **Cálculos das verbas trabalhistas**. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

FERREIRA, Ana Paula; MACHADO, Mariza Abreu Oliveira; SANTOS, Milena Sanches Tayano dos. **Obrigações trabalhistas e previdenciárias na contratação de prestadores de serviços**. 5. ed. São Paulo: Thomson, 2008.

Fundação Getúlio Vargas. **Desoneração da folha: Renúncia revisada**. Nota Técnica, set. 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11698/Desonera%C3%A7%C3%A3o%20da%20Folha%20%282%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 04 de mai. 2016.

LUCHIEZI JR., Álvaro; et al. **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: IPEA : SINDIFISCO : DIEESE, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARTINS JUNIOR, Joaquim. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso: Instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 24. ed. atual. até 12-12-2007 São Paulo: Atlas, 2008.

Ministério da Previdência Social. Disponível em: <<http://www.mpas.gov.br/>> Acesso em: 21 de out. 2015.

OLIVEIRA, Kelly. **Mercado financeiro projeta inflação de 6,94% e queda da economia em 3,89%**. Agência Brasil, 02 de mai. 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-05/mercado-financeiro-projeta-inflacao-de-694-e-queda-da-economia-em-389o>> Acesso 15 de mai. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias: acadêmica, da ciência e da pesquisa.** Rio de Janeiro: Vozes, 2005.

ZANGHELINI, A.N.; et al. **Desoneração da folha de pagamento: oportunidade ou ameaça?** 2. ed. Brasília: Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; Fundação ANFIP, 2013.